

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

4 октомври 2012 година (*1)

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане — Корекция — Кражба на стоки“

По дело С-550/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Варна (България) с акт от 24 октомври 2011 г., постъпил в Съда на 2 ноември 2011 г., в рамките на производство по дело

ЕТ „ПИГИ — П. Д.“

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: г-н J. Malenovský, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик) и г-н E. Juhász, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

—за директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа С. З., в качеството на представител,

—за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-н Юл. Атанасов, в качеството на представители,

—за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

¹Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 185 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата

система на данъка върху добавената стойност ([ОВ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в [ОВ L 74, 2011 г., стр. 3](#) и [ОВ L 249, 2012 г., стр. 15](#), наричана по-нататък „Директивата“).

²Запитването е отправено в рамките на спор между ЕТ „ПИГИ — Павлета Димова“ (наричан по-нататък „ПИГИ — П. Димова“) и директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „Директорът“) по повод корекцията на данъчен кредит за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Право на Съюза

³Член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата гласи:

„За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

⁴Съгласно член 168 от Директивата:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

a) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

⁵Член 184 от Директивата предвижда, че първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

⁶Член 185 от Директивата гласи следното:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри [...]

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

⁷Съгласно член 186 от Директивата държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185 от Директивата.

Българското право

⁸Република България транспонира Директивата със Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“), в сила от 1 януари 2007 г.

⁹Корекциите на ползван данъчен кредит са уредени в частност в член 79 от ЗДДС, който предвижда:

„[...]”

(3) Регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит.

(4) Корекцията [...] се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция [...].

[...]

(6) [...] за стоките или услугите, които са дълготрайни активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, лицето дължи данък [...]“.

¹⁰Ограниченията за корекции са предвидени в член 80 от ЗДДС по следния начин:

„[...]”

(2) Корекции по чл. 79, ал. 3 не се извършват в случаите на:

1. унищожаване, липса или брак, причинени от непреодолима сила, както и в случаите на унищожаване на акцизни стоки под административен контрол по реда на Закона за акцизите и данъчните складове;

2. унищожаване, липса или брак, причинени от аварии или катастрофи, за които лицето може да докаже, че не са причинени по негова вина;

[...]

4. технологичен брак в допустимите норми, определени с технологичната документация за съответното производство или дейност;

5. брак поради изтичане срока на годност/трайност, определен съгласно изискванията на нормативен акт;

⁶брак на дълготрайни материални активи по смисъла на Закона за счетоводството, когато балансовата им стойност е по-ниска от 10 на сто от отчетната им стойност.

[...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

¹¹„ПИГИ — П. Д.“ е едноличен търговец, регистриран в България и представляван от г-жа Д., който има предмет на дейност, наред с другото, производство, изкупуване и реализация на селскостопанска продукция, производство и продажба на безалкохолни и алкохолни напитки и търговия с хранителни стоки.

¹²След извършена през октомври 2010 г. ревизия, обхващаща периода от 1 август 2005 г. до 30 септември 2010 г., органът по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите, гр. Варна, установява задължения за ДДС за януари 2007 г. Ревизията приключва с ревизионен акт от 14 януари 2011 г., съгласно който „ПИГИ — П. Димова“ трябва да заплати главница в размер на 1283,43 лв. — задължения за ДДС за посочения месец — и лихви в размер на 656,04 лв.

¹³Пред посочения орган жалбоподателят в главното производство обяснява липсата на стоките (пакетирани изделия и цигари), до които се отнася въпросният ревизионен акт, с кражба от търговския му обект, извършена на 3 януари 2007 г. Според счетоводните книги на „ПИГИ — П. Димова“ откраднатите стоки са на стойност 6 417, 16 лв.

¹⁴За разкриване на кражбата, в Първо районно полицейско управление, гр. Добрич, е образувано досъдебно производство срещу неизвестен извършител. С постановление от 26 март 2007 г. на прокурор при Районна прокуратура Добрич досъдебното производство е спряно, поради това че извършителят не е разкрит. Материалите са изпратени на водещия разследването полицаи за продължаване на издирването на извършителя.

¹⁵Органът по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите, гр. Варна, обаче приема, че съгласно член 79, алинея 3 от ЗДДС „ПИГИ — П. Д.“ дължи, за периода, в който стоките са били откраднати, ДДС в размер на приспадения данъчен кредит. На следващо място, той се позовава на условията, определени в член 80 от ЗДДС, при които данъчнозадълженото лице не е длъжно да извършва корекция на ползвания данъчен кредит за липсващи стоки. Едно от тези условия е непреодолимата сила. Все пак посоченият орган приема, че в случая е налице основание за корекция, тъй като жалбоподателят в главното производство е следвало да начисли ДДС в размер на ползвания данъчен кредит при закупуването на липсващите стоки.

¹⁶Поради това „ПИГИ — П. Д.“ обжалва ревизионния акт по административен ред пред Директора, като твърди, че доколкото се дължи на кражба, липсата

на стоките е възникнала в резултат на непреодолима сила, която не би могла да бъде предвидена от него. Следователно не трябвало да се извършва корекция.

¹⁷С решение от 22 март 2011 г. Директорът отхвърля подадената жалба, като приема, че корекцията на ползван данъчен кредит не е изключена при кражба на стоки.

¹⁸„ПИГИ — П. Д.“ обжалва това решение пред запитващата юрисдикция. Жалбоподателят в главното производство поддържа по-конкретно че след като липсата на стоките се дължи на кражба, Директорът не е следвало да прилага разпоредбите относно корекциите на ползван данъчен кредит. „ПИГИ — П. Димова“ подчертава, че е налице случай на непреодолима сила, който не би могъл да бъде нито предвиден, нито предотвратен от него.

¹⁹При тези обстоятелства Административен съд Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„¹В кои случаи следва да се приема, че е налице хипотезата на надлежно доказана или потвърдена кражба по смисъла на член 185, параграф 2 от [Директивата], и за изпълнение на същата необходимо ли е да бъде установена самоличността на извършителя [на кражбата], както и последният да бъде осъден с влязла в сила присъда?

²В зависимост от отговора по първия въпрос, хипотеза като тази в главното производство — наличие на досъдебно производство за кражба, образувано срещу неизвестен извършител, което обстоятелство не се оспорва от органите по приходите и въз основа на което е прието, че е налице липса, попада ли в обхвата на понятието надлежно доказана и документирана кражба по смисъла на член 185, параграф 2 от [Директивата]?

³Допустима ли е от гледна точка на член 185, параграф 2 от [Директивата] национална правна уредба като тази по член 79, алинея 3 и член 80, алинея 2 от ЗДДС, както и на данъчна практика като тази в главното производство, според която задължително се извършва корекция на приспаднатия данък при придобиването на стоки, станали впоследствие обект на кражба, при положение че Държавата не се е възползвала от предоставената възможност да предвиди изрично корекции на приспаданията в случай на кражба?“.

По преюдициалните въпроси

²⁰С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 185, параграф 2 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национални данъчни разпоредби като тези в членове 79 и 80 от ЗДДС, които при установена липса на облагаеми с ДДС стоки изискват корекция на данъчния кредит, ползван от данъчнозадълженото лице при придобиването на тези стоки, в случай че същите са му били откраднати и извършителят на кражбата не е разкрит.

- ²¹За да се отговори на тези въпроси, трябва да се припомни като начало, че установеният в Директивата режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС следователно цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че съответните дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 22 март 2012 г. по дело Клуб, C-153/11, точка 35 и цитираната съдебна практика).
- ²²От член 168 от Директивата следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на своите облагаеми дейности, то има право да приспадне дължимия за тази стока или платен ДДС. Това право на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем, тоест в момента на доставяне на стоките (вж. Решение по дело Клуб, посочено по-горе, точка 36 и цитираната съдебна практика).
- ²³Следователно решаващият критерий за възможността да се приспадне платеният по получени доставки ДДС е как са или ще бъдат употребени тези стоки или услуги. Всъщност употребата определя първоначалното приспадане, на което данъчнозадълженото лице има право, и обхвата на евентуалните корекции, които трябва да бъдат осъществени според условията, предвидени в членове 185—187 от Директивата (вж. Решение от 15 декември 2005 г. по дело *Centralan Property*, [C-63/04, Recueil, стр. I-11087](#), точка 54 и цитираната съдебна практика).
- ²⁴Всъщност механизмът на корекции, предвиден в посочените членове от Директивата, е неразделна част от установения с нея режим на приспадане на ДДС.
- ²⁵В това отношение е необходимо да се подчертае, че предвидените в Директивата правила относно корекциите целят по-голяма точност при приспаданията, за да се гарантира неутралността на ДДС, така че правото на приспадане на платения данък за сделките от предходния етап да се запазва само доколкото същите служат за извършването на облагаеми с този данък доставки. Следователно с тези правила Директивата цели да установи тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС и употребата на съответните стоки или услуги за облагаеми сделки (вж. Решение по дело *Centralan Property*, посочено по-горе, точка 57).
- ²⁶Що се отнася до възникването на задължение за коригиране на ползвания данъчен кредит, член 185, параграф 1 от Директивата установява принципа, че корекция трябва да се извърши, когато след декларирането на ДДС настъпят промени във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане.

- ²⁷ Следва да се отбележи, че доколкото стока, която е била открадната, повече не може да бъде използвана за облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, кражбата представлява подобна промяна и по правило налага корекция на ползвания данъчен кредит.
- ²⁸ При все това чрез дерогация на принципа, закрепен в член 185, параграф 1 от Директивата, параграф 2, първа алинея от същия член предвижда, че не се прави корекция и в случай на „кражба на вещ, надлежно доказан[а]“. Съгласно втората алинея от същия параграф 2 тази дерогация е факултативна.
- ²⁹ Следователно държавите членки могат да предвидят извършването на корекция на ползван данъчен кредит във всички случаи на кражба на вещи, които пораждат право на приспадане на ДДС, и то независимо дали свързаните с кражбата обстоятелства са напълно изяснени или не.
- ³⁰ При тези условия, доколкото Република България се е възползвала от възможността, предоставена с член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата, компетентният по главното производство данъчен орган не е бил длъжен да установи дали въпросната кражба, чийто извършител не е осъден, нито разкрит, е „надлежно доказана“. Всъщност, и в съответствие с посочената по-горе разпоредба, националното данъчно законодателство предвижда извършването на корекция на ползван данъчен кредит в случай на кражба, независимо от свързаните с подобно деяние конкретни обстоятелства.
- ³¹ В представените на Съда писмени становища се изтъква обстоятелството, че понятието „кражба“ не е изрично употребено в текста на разглеждания в главното производство национален данъчен закон, доколкото като основание за извършването на корекция на ползвания данъчен кредит се посочва „установяването на липси“.
- ³² В това отношение следва да се отбележи, че когато използват предвидената в член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата възможност, във вътрешното си данъчно законодателство държавите членки могат да използват формулировки, които се различават от употребените в съответната оправомощаваща разпоредба на Директивата, при условие че тези формулировки отразяват преследваната с Директивата цел.
- ³³ В това отношение Съдът е уточнил, че когато използват предоставена им с посочената директива възможност, държавите членки могат да изберат законодателната техника, която им изглежда най-подходяща. В този смисъл те могат по-конкретно да се ограничат да възпроизведат в националното данъчно законодателство използваната в Директивата формулировка или равностоен израз (вж. в този смисъл Решение от 4 юни 2009 г. по дело SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, [C-102/08](#), [Сборник](#), [стр. I-4629](#), точка 56).

³⁴Доколкото по принцип понятието „кражба“ е понятие от областта на наказателното право, държавите членки могат да използват формулировки, които според тях са по-подходящи в контекста на данъчния нормативен режим, предназначен да осигури прилагането на разпоредба от правото на Съюза в областта на корекциите на ДДС.

³⁵Следователно и доколкото кражбата води до „липса“ на съответните стоки, която прави невъзможно използването им за целите на облагаеми сделки, националното данъчно законодателство и прилагането му от компетентния административен орган трябва да се считат за съставляващи надлежно прилагане на член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата.

³⁶От представените на Съда писмени становища е видно, че по силата и на други разпоредби от разглежданото в главното производство данъчно законодателство, корекция на ползван данъчен кредит не се извършва например в случай на „липси“, причинени „от непреодолима сила“. Следователно е достатъчно да се отбележи, че предвид фактическите констатации, направени от запитващата юрисдикция в главното производство, подобна хипотеза в случая не е налице.

³⁷При тези условия на поставените въпроси следва да се отговори, че член 185, параграф 2 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национални данъчни разпоредби като тези в членове 79 и 80 от ЗДДС, които при установена липса на облагаеми с ДДС стоки изискват корекция на данъчния кредит, ползван от данъчнозадълженото лице при придобиването на тези стоки, в случай че същите са му били откраднати и извършителят на кражбата не е разкрит.

По съдебните разноски

³⁸С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 185, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национални данъчни разпоредби като тези в членове 79 и 80 от Закона за данък върху добавената стойност, които при установена липса на облагаеми с данък върху добавената стойност стоки изискват корекция на данъчния кредит, ползван от данъчнозадълженото лице при придобиването на тези стоки, в

случай че същите са му били откраднати и извършителят на кражбата не е разкрит.

Подписи